

الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشآت الصغيرة

THE SPECIAL CONSIDERATIONS IN THE AUDIT OF SMALL ENTITIES

المحتويات	الفقرات
خصائص المنشآت الصغيرة	4-1
تعقيب على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق	18-5
المسؤوليات : المعايير 200 – 299	35-19
التخطيط : المعايير 300 – 399	47-36
الرقابة الداخلية : المعايير 400 – 499	59-48
دليل التدقيق : المعايير 500 – 599	89-60
استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير : المعايير 700 – 799	94-90
تقديم خدمات محاسبية لعملاء التدقيق	117-95

إن هذا البيان الدولي للتدقيق قد تم إعداده من قبل اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين. ولقد تم المصادقة عليه من قبل اللجنة في آذار (مارس) 1999 ليتم نشره في آذار (مارس) 1999.

إن الهدف من هذا البيان هو تزويد المدققين بمساعدة عملية حول تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية للمنشآت الصغيرة. لا يؤثر هذا البيان على المبادئ الرئيسية والإجراءات الأساسية للمعايير الدولية للتدقيق.

إن وجهة نظر القطاع العام، والتي تصدرها لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، مدرجة في نهاية هذا البيان. وفي حالة عدم وجود منظور للقطاع العام، فإن هذا البيان قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية على القطاع العام.

مقدمة

1. تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على مبادئ رئيسية و إجراءات أساسية، مع بعض الإرشادات ذات العلاقة التي تطبق عند تدقيق البيانات المالية لأي منشأة، بغض النظر عن حجمها، شكلها القانوني، ملكيتها، هيكلها الإداري، أو طبيعة نشاطاتها. إن اللجنة الدولية لمهنة التدقيق تدرك بأن المنشآت الصغيرة تبرز عددا من الاعتبارات التدقيقية الخاصة. هذا البيان لا ينشئ أية متطلبات جديدة عند تدقيق المنشآت الصغيرة، ولا يعطي أية استثناءات من متطلبات المعايير الدولية للتدقيق. ويجب القيام بجميع عمليات التدقيق للمنشآت الصغيرة لتكون متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق.
2. إن الهدف من هذا البيان هو وصف الخصائص العامة للمنشآت الصغيرة والإشارة إلى كيفية إمكانية تأثيرها على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق. يتضمن هذا البيان ما يلي:
 - أ. مناقشة لخصائص المنشآت الصغيرة؛
 - ب. إرشادات حول تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق المنشآت الصغيرة؛ و
 - ج. إرشادات حول مدى التأثير على عمل المدقق عندما يقدم خدمات محاسبية للمنشأة الصغيرة بالإضافة إلى خدمة التدقيق.
3. يمنع القانون في بعض المناطق تقديم خدمات محاسبية ممن قبل المدققين. في مناطق أخرى، يعتبر تقديم الخدمات المحاسبية من قبل المدققين مسموحاً به حسب القانون والمتطلبات الأخلاقية⁽³⁾ المعمول بها في هذه المناطق. يعالج الجزء الثالث من هذا البيان العوامل الخاصة التي يجب مراعاتها من قبل المدققين الذين يقدمون خدمات محاسبية للمنشآت الصغيرة بالإضافة إلى خدمة التدقيق.
4. عند تحديد طبيعة ومدى الإرشادات المقدمة في هذا البيان، هدفت اللجنة الدولية لمهنة التدقيق إلى تقديم مستوى من الإرشادات القابلة للتطبيق على جميع عمليات التدقيق للمنشآت الصغيرة والتي سوف تساعد المدقق على ممارسة الحكم المهني عند تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومع ذلك فإن هذا البيان لا يقدم إرشادات مفصلة ذات طبيعة إجرائية، لأن مثل هذه الإرشادات يمكن الحصول عليها بالممارسة السليمة للحكم المهني في عملية التدقيق.

خصائص المنشآت الصغيرة

5. يقوم مدقق أي منشأة بموائمة أسلوب التدقيق مع ظروف المنشأة ومهمة التدقيق. يختلف تدقيق المنشآت الصغيرة عن تدقيق المنشأة العامة الكبيرة من حيث كون التوثيق غير معقد، وأن تدقيق المنشآت الصغيرة عادة ما يكون أقل تشعباً ويمكن تأديته باستخدام عدد أقل من المساعدين.
6. لا يعطي معنى «منشأة صغيرة الحجم» في هذا السياق اعتبارات لحجم المنشأة فقط ولكن يعطي أيضاً اعتباراً للخصائص النوعية النمطية لهذه المنشأة. قد تشمل المؤشرات الكمية لحجم منشأة ما مجاميع الميزانيات العمومية، الإيراد و عدد الموظفين، ولكن، مثل هذه المؤشرات لا تكون قطعية. ولذلك فإنه من غير الممكن إعطاء تعريف مناسب لمنشأة صغيرة بناء على الاعتبارات الكمية فقط.

(3) المتطلبات الأخلاقية للاتحاد الدولي للمحاسبين تسمح بتزويد خدمات محاسبية وخدمات أخرى لعملاء التدقيق مع مراعاة عدم المساس بالاستقلالية.

7. ولأغراض هذا البيان، فإن المنشأة الصغيرة هي أي منشأة:
- أ- تتركز الملكية والإدارة في عدد صغير من الأفراد (عادة فرد واحد⁴)، و
 - ب- وجود واحدة أو أكثر من التالية:
 - مصادر دخل محدودة.
 - مسك سجلات غير معقد، و
 - رقابة داخلية محدودة مع وجود احتمالية تجاوز الإدارة لهذه الضوابط الرقابية.
8. الخصائص النوعية الموضحة أعلاه غير قاطعة، وهذه الخصائص ليست مقتصرة على المنشآت الصغيرة، كذلك ليس من الضروري أن تتمتع المنشآت الصغيرة بجميع هذه الخصائص. ولأغراض هذا البيان، فإن المنشآت الصغيرة تتمتع عادة بالخصائص الواردة في الفقرة (أ)، و واحدة أو أكثر من الخصائص الواردة في الفقرة (ب).

تركز الملكية والإدارة

9. عادة ما يكون عدد مالكي المنشآت الصغيرة قليل، وغالباً ما يكون مالك منفرد. قد يقوم المالك بتعيين مدير لإدارة المنشأة ولكن في أغلب الحالات يشارك المالك مباشرة في إدارة المنشأة بشكل يومي. وبالمثل ففي حالة المؤسسات الصغيرة غير الهادفة للربح ومنشآت القطاع العام، وبالرغم من وجود عدة أشخاص مخولين رسمياً بإدارة المؤسسة إلا أن عدد الأشخاص المشاركين في إدارة المنشأة بشكل يومي هو عدد قليل.
10. يستخدم هذا البيان المصطلح «مدير/ مالك» للإشارة إلى المالك للمنشأة والذي يشارك في إدارتها بشكل يومي. و يستخدم المصطلح «مدير/ مالك» للإشارة إلى كل من المالك وأي مدير تم توظيفه لإدارة الشركة.

مصادر دخل محدودة

11. عادة ما تقدم المنشآت الصغيرة مدى محدد من المنتجات أو الخدمات وتمارس أعمالها من موقع واحد أو مواقع محددة. مثل هذه الخصائص تسهل على المدقق الحصول على المعرفة حول المنشأة، توثيقها والاحتفاظ بها بشكل أفضل مقارنة مع المنشآت الكبيرة. بمعرفة أفضل للمنشأة الصغيرة من المنشأة الكبيرة. إن التطبيق الواسع النطاق لعمليات التدقيق قد تكون واضحة وصريحة في مثل هذه الأحوال. على سبيل المثال، يمكن وضع نماذج تنبؤية فعالة للاستخدام في الإجراءات التحليلية، قد تزود الإجراءات التحليلية أدلة إثبات نافعة، وأحياناً تقلل الحاجة لإجراءات جوهرية أخرى. بالإضافة إلى أن التعداد السكاني في المنشآت الصغيرة يكون عادة صغيراً ويمكن تحليله بسهولة.

مسك سجلات غير معقد

12. المنشآت الصغيرة بحاجة لبقاء سجلات حسابية كافية للالتزام بأية متطلبات قانونية أو نظامية ذات علاقة ولتلبية احتياجات المنشأة، بما يتضمنه ذلك من إعداد وتدقيق البيانات المالية. لذلك فإن النظام المحاسبي بحاجة لأن يصمم بنمط معين لتزويد تأكيدات معقولة حول:
- أ. جميع المعاملات والمعلومات المحاسبية الأخرى والتي كان يجب أن تسجل قد سجلت فعلاً؛
 - ب. الموجودات والمطلوبات المسجلة في النظام المحاسبي موجودة فعلاً وقد سجلت بالمبالغ الصحيحة، و
 - ج. الغش والخطأ المحتمل عند معالجة المعلومات المحاسبية سيتم اكتشافه.

4 إن كلمة «فرد» تعبر عن الملكية من قبل شخص طبيعي أكثر من منشأة أخرى. المنشأة المملوكة من قبل مؤسسة أخرى يمكن اعتبارها «منشأة صغيرة» لأغراض هذا البيان إذا كان المالك متمتعاً بالخصائص ذات العلاقة.

13. معظم المنشآت الصغيرة تقوم بتوظيف عدد قليل «إن وجد» من الأشخاص و الذين يعملون فقط في مسك السجلات. و لذلك فان وظيفة مسك الدفاتر و السجلات المحاسبية عادة ما لا تكون معقدة. قد يكون مسك السجلات غير معقد أو بشكل رديء، مما يؤدي إلى خطورة أكبر بأن تكون البيانات المالية غير دقيقة أو غير مكتملة. العديد من المنشآت الصغيرة تتعاقد مع طرف خارجي لمسك كل أو بعض سجلاتها المحاسبية.
14. عادة ما تجد المنشآت الصغيرة أن من المناسب استعمال برامج محاسبية معروفة مصممة للاستخدام بالحاسوب الشخصي. و العديد من هذه البرامج، إذا تم اختيارها و تطبيقها بعناية، قد تعطي أساساً معقولاً لنظام محاسبي يمكن الاعتماد عليه وذا تكلفة مقبولة.

نظام رقابة داخلي محدود

15. الحجم و الاعتبارات الاقتصادية في المنشآت الصغيرة تعني أن أنظمة الرقابة الداخلية المعقدة عادة ما تكون غير ضرورية وغير مرغوب فيها، إن حقيقة وجود عدد قليل من الموظفين يحد من إمكانية تطبيق إجراء الفصل في المهام، و مع ذلك ففي الوظائف الهامة حتى في المنشآت الصغيرة جداً فإنه يمكن تنفيذ مستوى معين من الفصل في المهام أو شكل آخر من أشكال الرقابة الفعالة وغير المعقدة. إجراءات الرقابة الإشرافية التي يتم ممارستها من قبل المدير/المالك بشكل يومي قد يكون لها آثار إيجابية هامة كون المدير/المالك يمتلك مصلحة شخصية في حماية أصول الشركة، قياس الأداء، والسيطرة على نشاطات المنشأة.
16. المدير/ المالك يشغل منصب مسيطر في المنشأة الصغيرة. وعادة ما تكون سيطرة المدير/المالك بشكل مباشر على جميع القرارات، وامتلاكه صلاحية التدخل شخصياً في أي وقت للتأكد بأن هناك إستجابة مناسبة للظروف المتغيرة، مظاهر مهمة في إدارة المنشآت الصغيرة. إن ممارسة هذه الإجراءات الرقابية يمكنها التعويض عن أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة. مثلاً، في الحالات التي يكون فيها الفصل في المهام محدوداً في قطاع المشتريات والمصروفات النقدية، تتحسن أنظمة الرقابة الداخلية عندما يوقع المدير/المالك شخصياً على جميع الشيكات. وعندما لا يتدخل المدير/المالك، فإن الخطر سيكون أعظم لأنه قد لا يتم اكتشاف الغش و الخطأ الذي قد يحصل من قبل الموظف.
17. بينما لا تكون قلة التعقيدات في أنظمة الرقابة الداخلية، لوحدها، مؤشراً على مخاطر كبيرة للغش و الخطأ، فإن منصب المدير/المالك قد يستغل: حيث أن تجاوز الإدارة قد يكون له أثر سلبي كبير على البيئة الرقابية لأي منشأة، مما يؤدي إلى تزايد في مخاطر غش الإدارة أو وجود خطأ جوهري في البيانات المالية. مثلاً، إن بإمكان المدير/المالك أن يوجه الموظفين لصرف مبالغ معينة، كانوا لن يقوموا بصرفها بسبب عدم وجود وثائق إثبات كافية.
18. تأثير المدير/المالك، و التجاوز المحتمل للرقابة الداخلية في التدقيق يعتمد بشكل كبير على استقامة، سلوك، و دوافع المدير/المالك. كما في أي تدقيق آخر، فإن مدقق المنشأة الصغيرة يمارس عمله باستخدام أسلوب الشك المهني بحيث لا يفترض المدقق أن المدير/المالك غير صادق، ولكنه لا يفترض به الصدق الغير قابل للشك. إن هذا عامل مهم يجب أن يأخذه المدقق بعين الاعتبار عند تقييم مخاطر التدقيق، تخطيط مدى وطبيعة عملية التدقيق، تقييم أدلة الإثبات، و تحديد مدى مصداقية إقرارات الإدارة.

تعقيب على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق

19. إن التعقيب التالي يعطي إرشادات حول تطبيق المعايير الدولية للتدقيق للمنشأة الصغيرة. هذا الإرشاد هو مكمل، ولا يحل محل، الإرشاد الموجود في المعيار الدولي للتدقيق ذا الصلة ويأخذ بالحسبان الاعتبارات الخاصة المتعلقة بتدقيق المنشآت الصغيرة. وللمتطلبات المحددة للمعايير الدولية للتدقيق، فإن المدقق يرجع إلى المعيار الدولي للتدقيق المعني. حيث أن المعيار الدولي للتدقيق، بالأساس قابل للتطبيق لتدقيق البيانات المالية للمنشآت الصغيرة ولا يوجد هناك أية اعتبارات معينة قابلة للتطبيق لتدقيق المنشآت الصغيرة و لا يوجد أية شهادات ذات صلة لذلك المعيار الدولي للتدقيق المعين.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 210 : شروط التكاليف بالتدقيق

20. في العديد من الحالات فإن المدراء/المالكين لا يكونوا مدركين بالقدر الكافي للمسؤوليات الواجبة عليهم أو مسؤوليات المدققين الذين يقومون بتدقيق البيانات المالية لمنشأتهم. بالتحديد، فإن المدراء/المالكين قد لا يقدروا فكرة كون مسؤولية البيانات المالية تقع على عاتقهم، خاصة عندما يكون المدراء/المالكين قد قاموا باستخدام طرف من خارج المنشأة لتحضير البيانات المالية. أحد أهداف كتاب التكاليف بالتعيين هو الاتصال الواضح لتوزيع المسؤوليات بين المدير/المالك و المدقق. يوضح الملحق المرفق بالمعيار الدولي للتدقيق رقم 210 مثالا لكتاب التكاليف بالتعيين.

21. في بعض الحالات قد يقرر المدقق بأنه لن يكون من الممكن الحصول على دليل كافٍ لتكوين رأي حول البيانات المالية بسبب الضعف الذي قد ينشأ بسبب خصائص المنشأة الصغيرة. في مثل هذه الأحوال، وعندما يكون مسموحاً به من السلطة المنظمة ذات العلاقة، فإن المدقق قد يقرر عدم قبول، أو الانسحاب من التكاليف بعد القبول. وبدلاً من ذلك، فقد يقرر المدقق الاستمرار بالتكاليف ويعطي رأياً متحفظاً أو يصرح بعدم القدرة على إبداء رأي. يأخذ المدقق بعين الاعتبار الفقرة 41 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 «تقرير المدقق حول البيانات المالية» والذي ينص على أن المدقق لا يقبل عادة التكاليف بالتعيين عندما تعطي شروط التكاليف المدقق قناعة بأن الحاجة لعدم إبداء الرأي قائمة.

المعيار رقم 220: رقابة الجودة لأعمال التدقيق

22. إن الهدف الأساسي من رقابة الجودة هو إعطاء تأكيد بأن أعمال التدقيق يتم إنجازها بما يتوافق مع معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً. إن مدقق المنشأة الصغيرة يبقي هذا الهدف في الحسبان عند تحديد طبيعة، توقيت، ومدى السياسات والإجراءات المناسبة للظروف الموجودة.

23. إن الفقرة رقم 5 من المعيار رقم 220 تنص على أن: «طبيعة، توقيت ومدى سياسات رقابة الجودة لشركة التدقيق تعتمد على عدة عوامل مثل حجم وطبيعة مكتب المزاولة.....». العديد من أعمال التدقيق للمنشآت الصغيرة يتم إنجازها من خلال شركات تدقيق صغيرة، مثل هذه الشركات، عندما تقرر سياسات وإجراءات مناسبة تأخذ بعين الاعتبار المواضيع المدرجة في فقرة رقم 6 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 وهي:

1. المتطلبات المهنية؛

2. المهارة والكفاءة المهنية؛

3. طبيعة التعيين؛

4. التفويض؛

5. الاستشارة؛

6. القبول والاحتفاظ بالعملاء؛ و

7. المراقبة.

24. مع إمكانية استثناء كل من «طبيعة التعيين» و «التفويض» (و التي قد لا تكون ملائمة مع مهنيين منفردين بدون مساعدين)، كل من البنود الواردة أعلاه يتم عكسها عادة في الترتيبات الموضوعية من قبل الشركات التي تدقق المنشآت الصغيرة.

25. إن متطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 التي لها علاقة بجودة الرقابة للتدقيق تكون أكثر ملائمة للتعيينات التي يتم تفويض جزء من العمل عليها لمساعد واحد أو أكثر. إن العديد من المنشآت الصغيرة تدقق بالكامل من قبل الشريك المسؤول (الذي قد يكون مهني منفرد). في مثل هذه الحالات، فإن الاستفسارات المتعلقة بالتوجهات وإدارة المساعدين ومراجعة عملهم لا تظهر هنا حيث أن الشريك المسؤول، الذي قام شخصياً بجميع الأجزاء الأساسية في عملية التدقيق، هو مدرك لكافة الأمور المهمة.

26. إن الشريك المسؤول (أو المزاوول المنفرد) بالرغم من ذلك فهو بحاجة لأن يكون راضيا بأن التدقيق قد تم طبقا للمعايير الدولية للتدقيق. إن تطوير أو الحصول على نموذج مناسب كقائمة فحص لدى اكتمال عملية التدقيق قد تزود المدقق بأداة جيدة لاختبار اكتمال وكفاية الإجراءات المتبعة في عملية التدقيق. إن بلورة نظرة موضوعية حول ملائمة الأحكام التي تم الوصول إليها خلال عملية التدقيق قد يبرز مشاكل عملية عندما تنفذ عملية التدقيق بالكامل أيضا من قبل نفس الشخص. عندما تكون هناك حالات معقدة أو غير اعتيادية، وتكون عملية التدقيق قد تم انجازها من قبل ممارس منفرد، فقد يكون من المحبذ استشارة مدققين آخرين أصحاب خبرة مناسبة أو الهيئة المهنية التي يتبع لها المدقق، بشكل سري.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 230: «التوثيق»

27. قد يكون للمدقق فهم عميق بالمنشأة وبأعمالها بسبب العلاقة الوثيقة التي تربط بين المدقق والمالك/المدير للمنشأة، أو بسبب حجم المنشأة التي يتم تدقيقها، أو بسبب حجم فريق التدقيق أو حجم شركة التدقيق. على أية حال، فإن ذلك التفهم لا ينفي حاجة المدقق للاحتفاظ بأوراق عمل كافية. تساهم أوراق العمل في تخطيط، القيام، الإشراف ومراجعة عملية التدقيق.

28. إن الانضباط الناجم عن طلب المعايير تسجيل المسببات والاستنتاجات حول البنود الهامة بممارسة الحكم المهني يزيد، من ناحية عملية، من وضوح فهم المدقق للبند موضع التساؤل كما يحسن من جودة الاستنتاجات المتعلقة بنفس البند. ينطبق هذا الأمر على جميع عمليات التدقيق، حتى في حالة الممارس المنفرد الذي يعمل بدون مساعدين.

29. قد يتم استخدام طرق عديدة في توثيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي للمنشأة، اعتمادا على مدى تعقيد عمل المنشأة. على أية حال، فإن استخدام الرسم البياني أو الوصف القصصي للنظام هو عادة أكثر الأساليب نجاحا. وهذه يمكن إبقائها كمعلومات دائمة يتم مراجعتها وتعديلها حسب الحاجة في سنوات لاحقة.

30. الفقرة 11 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 تعطي أمثلة على محتويات أوراق العمل. ليس المقصود استخدام هذه الأمثلة لتكون قائمة فحص تفقدية للأمور الواردة في جميع الحالات. يستخدم مدقق المنشأة الصغيرة حكمه المهني في تقرير محتوى أوراق العمل في أي حالة خاصة.

31. على الرغم من ذلك، فإن مدقق المنشأة الكبيرة أو الصغيرة يسجل في أوراق العمل:

- تخطيط عملية التدقيق؛
- برنامج التدقيق الذي يعرض طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات التدقيق المنفذة؛
- نتائج هذه الإجراءات؛
- الاستنتاجات الناشئة عن دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه مع المسببات والاستنتاجات حول جميع الأمور المهمة والتي تتطلب ممارسة الحكم المهني.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 240: «الغش والخطأ»

32. الفقرتين 13 و 14 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 توضحان ظروف أو أحداث معينة يمكن أن تزيد من خطورة حدوث الاحتيال أو الخطأ. أمثلة على هذه الظروف أو الأحداث موجودة ضمن الملحق رقم «1» من المعيار. من الأمثلة ذات العلاقة والقابلة للتطبيق على المنشآت الصغيرة: «يتم السيطرة على الإدارة من قبل شخص واحد (أو مجموعة صغيرة من الأفراد) ولا يوجد لجنة أو مجلس إشراف فعال». مع أن هذه الحالة منطبقة على معظم المنشآت الصغيرة، إلا أن الإرشاد الموجود في المعيار رقم 240 لا يقصد به وجوب افتراض المدقق لجميع المنشآت الصغيرة على أن خطورة الاحتيال أو الخطأ بها أكبر من المنشآت الكبيرة.

33. إن وجود سيطرة للمدير/المالك هو عامل مهم في الشكل العام لبيئة الرقابة. حيث أن الحاجة لتفويض الإدارة يمكن أن تعوض عن ضعف إجراءات الرقابة الأخرى وتقلل من مخاطر وقوع الموظفين بالاحتيال أو الخطأ.

على أية حال، فإن ذلك قد يكون ضعف محتمل حيث أن هناك احتمالية تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة. إن موقف المدير المالك من إجراءات الرقابة بشكل عام ومن الممارسة الشخصية لإجراءات الاشراف لها أثر كبير على طبيعة عمل المدقق. إن تقييم المدقق لأثر مثل هذه الأمور مشروط بمعرفته المحددة بالمنشأة وباستقامة المدير / المالك لهذه المنشأة.

الأمر الذي يأخذها المدققون بالحسبان في هذا التقييم تتضمن التالية:

- فيما إذا كان هناك دوافع معينة للمدير/ المالك (مثلا، اعتماد المدير/ المالك على نجاح المنشأة) لتحريف البيانات المالية، مع وجود الفرصة لعمل ذلك.
- فيما إذا كان المدير/ المالك لا يقوم بالتمييز بين المعاملات الشخصية و التجارية.
- فيما إذا كان المستوى المعيشي للمدير/ المالك غير متوافق بشكل جوهري مع مستوى دخله (هذا يتضمن مصادر أخرى للدخل والتي يمكن للمدقق أن يعرف عنها مثلا من خلال تعبئته للإقرار الضريبي الخاص بالمدير/ المالك).
- التغيير المستمر في المستشارين المهنيين.
- فيما إذا كان قد تم تأخير تاريخ بدء التدقيق مرارا أو وجود مطالب غير مبررة من قبل المنشأة لاتمام عملية التدقيق في فترة قصيرة من الزمن بدون سبب معقول.
- معاملات تجارية غير اعتيادية قرب تاريخ نهاية السنة المالية والتي لها أثر جوهري على الربح.
- معاملات تجارية غير عادية مع أطراف ذات علاقة.
- دفعات مفرطة من الرسوم أو العمولات للوكلاء والمستشارين.
- نزاعات مع سلطات الضريبة.

المعيار رقم 250: «مراعاة القوانين و ألا نظمه عند تدقيق البيانات المالية»

34. يتطلب المعيار رقم 250 بأن يحصل المدقق على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المتعلق بالمنشأة. بعيدا عن تلك القوانين و ألا نظمه التي لها علاقة مباشرة في إعداد البيانات المالية، فقد يكون هناك قوانين وانظمة أخرى تعطي إطاراً قانونياً لكيفية عمل المنشأة والتي تعتبر أساسية فيما يتعلق بإمكانية مزاوله المنشأة لنشاطها التجاري. وبما أن العديد من المنشآت الصغيرة تقوم بنشاطات غير معقدة، فإن البيئة التنظيمية والقانونية التي تخضع لها هذه المنشآت تكون أقل تعقيدا من البيئة التي تعمل ضمنها الشركات الأكبر والأكثر تشعبا وانتشارا.

35. في اللحظة التي يقوم بها المدقق بتحديد أية قوانين أو انظمه متعلقة بالقطاع الذي تعمل به المنشأة، فيجب تسجيل هذه المعلومات كمعلومات دائمة ويتم مراجعتها وتعديلها حسب الحاجة في السنوات اللاحقة.

المعيار رقم 300: «التخطيط»

36. إن عمليات التدقيق للمنشآت الصغيرة يتم إنجازها من قبل فرق عمل صغيرة جدا، العديد من هذه الفرق تشمل الشريك المسؤول (أو المزاوول المنفرد) مع مساعد واحد (أو بدون أي مساعدين). تكون عمليات التنسيق والاتصال في فرق التدقيق الأصغر أكثر سهولة. إن تخطيط عملية التدقيق لمنشأة صغيرة يجب أن لا يكون معقدا أو مستهلكا للوقت، وهو يختلف تبعا لاختلاف حجم المنشأة ومدى تعقيد عملية التدقيق. على سبيل المثال، في بعض عمليات التدقيق الصغيرة، يمكن انجاز مرحلة التخطيط خلال الاجتماع مع المدير/ المالك للمنشأة أو حال توفر سجلات المنشأة بين يدي المدقق. يمكن البدء بتخطيط عملية التدقيق عند إنهاء عملية التدقيق للسنة السابقة حيث يكون المدقق في موقف جيد يمكنه من التخطيط للسنة القادمة. ويعتبر ملخص للملاحظات المسجلة في هذا الوقت، اعتمادا على مراجعة أوراق العمل وإظهار البنود التي تم تحديدها في عملية التدقيق المنجزة للسنة السابقة مفيدة. هذا الملخص، معدا بما يتوافق مع التغييرات التي حدثت في الفترة اللاحقة، قد تكون القاعدة الأولية لتخطيط عملية التدقيق للسنة اللاحقة. تعتبر النقاشات مع المدير/ المالك جزءا مهما من عملية التخطيط، خاصة عند تدقيق المنشأة للمرة الأولى، مثل هذه النقاشات لا تتطلب اجتماعا خاصا حيث يمكن الحصول عليها كجزء من الاجتماعات المختلفة، المحادثات والمراسلات.

37. من حيث المبدأ، فإن التخطيط يشمل تطوير استراتيجية عامه (تنعكس في خطة تدقيق شاملة) ومنهاج مفصل لتطبيق هذه الاستراتيجية على طبيعة، توقيت ومدى أعمال التدقيق (التي يتم عكسها في برنامج التدقيق). مع ذلك، فإن المنهاج العملي لتدقيق المنشأة الصغيرة لا يحتاج إلى الكثير من التوثيق. في حالة المنشأة الصغيرة، بسبب حجم أو طبيعة المنشأة، تكون التفاصيل للخطة العامة موثقة في برنامج التدقيق بشكل كافٍ، والعكس صحيح. حيث أن التوثيق المنفرد لكل منهما قد لا يكون ضرورياً عندما يتم استخدام برامج التدقيق النموذجية، فإنها تعدل بشكل مناسب وتصاغ حسب أوضاع العميل الخاصة.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 310: «معرفة طبيعة عمل المنشأة»

38. إن الملحق المرفق بالمعيار رقم 310 يعطي قائمة بالأمور التي قد يأخذها المدقق بالاعتبار فيما يتعلق بمعرفة طبيعة عمل المنشأة. وهذه القائمة هي قائمة توضيحية فقط، وليست شاملة، كما أنه لا يشترط توافر جميع البنود المدرجة في كل عملية تدقيق. وعلى وجه الخصوص، فإن مدقق المنشأة الصغيرة سيجد أن العديد من النقاط المدرجة في هذه القائمة ليست ذات علاقة. لذلك فإنه من غير الملائم اعتبار هذا الملحق كقائمة تفقدية تطبق بشكل روتيني في كل عملية تدقيق. ويعتبر كافياً استخدام المدقق لقائمة تفقدية يتم تصميمها للمنشأة الصغيرة موضع التدقيق، هذه القائمة يمكن مراجعتها وتعديلها في سنوات لاحقة.

39. عادة ما يشغل مدقق المنشأة الصغيرة موقعا يمكنه من امتلاك معرفة واسعة ومحدثة بطبيعة القطاع الذي تعمل به المنشأة وذلك في ظل حقيقة وجود اتصال مباشر وروتيني بينه وبين المدير/المالك. عادة ما تزود هذه العلاقة بمعلومات حول الأمور التالية:

- نشاطات المنشأة الصغيرة، منتجاتها وخدماتها الرئيسية، و القطاع الصناعي الذي تعمل به.
- أسلوب الإدارة، الأهداف، وتوجهات المدير/المالك.
- أي خطط متعلقة بتغييرات في طبيعة المنشأة، إدارتها، أو ملكيتها.
- ميول (مجدى) الربحية أو السيولة وكفاية رأس المال العامل.
- قضايا قانونية أو تنظيمية تواجه المنشأة، بما في ذلك علاقتها مع سلطات الضرائب.
- السجلات المحاسبية.
- بيئة الرقابة.

40. يعتبر توثيق المدقق لمعرفته بطبيعة عمل المنشأة مهماً بنفس الدرجة في كل عملية تدقيق، بعض النظر عن حجم المنشأة. مع ذلك، فإن مدى التوثيق يعتمد على درجة تعقيد المنشأة وعلى عدد الأشخاص الذين سيتم تكليفهم بالتدقيق. عادة ما تكون المنشآت الصغيرة غير معقدة ونادراً ما يستخدم فرق كبيرة من المدققين للقيام بتدقيقها. في العديد من الحالات فإن التدقيق يتم عن طريق الشريك، وربما، مساعد واحد. لذلك، يقوم مدقق المنشأة الصغيرة بتجهيز التوثيق بمستوى كافٍ فيما يتعلق ب:

- أ- تسهيل التخطيط السليم لعملية التدقيق؛ و
- ب- التزويد بمعلومات عن أي تغيير في المسؤوليات ضمن شركة التدقيق، مثل تغيير الشريك المسؤول أو السفر، المرض أو عدم أهلية المساعدين.

مثل هذه التوثيقات تكون عادة غير معقدة في صيغتها ومختصرة حسب القدر الذي تسمح به الظروف.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 320: «الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق»

41. تم تعريف الأهمية النسبية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في (إطار تهيئة وعرض البيانات المالية) بما يلي: «تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة قد يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو

الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة. لذلك، فالأهمية النسبية توفر مستهل أو انقطاع بدل كونها صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات في حالة كونها مفيدة».

مرحلة التخطيط

42. لأغراض تخطيط التدقيق، فإنه من الضروري عموماً تقييم الأهمية النسبية من منظور نوعي وكمي. أحد أغراض التقديرات الأولية حول الأهمية النسبية هو تركيز اهتمام المدقق على بنود البيانات المالية الأكثر أهمية عند وضع استراتيجية التدقيق. بينما لا يوجد تصريحات موثوقة حول كيفية التقييم الكمي للأهمية النسبية حسب، فإن المدقق يطبق في كل حالة تقديراً مهنيّاً منسجماً مع الظروف المحيطة. إحدى طرق تقييم الأهمية النسبية من منظور كمي هو على أساس النسبة من أحد البنود الرئيسية في البيانات المالية والذي قد يكون واحداً مما يلي:

- الربح أو الخسارة قبل الضريبة (معدلة، إذا كان ملائماً، لأثر أي مستويات غير معقولة من المصاريف مثل مكافأة المدير/المالك).
- الإيراد.
- إجمالي الميزانية العمومية.

43. غالباً في حالات المنشآت الصغيرة، فإن مسودة البيانات المالية لا تكون جاهزة لاستخدام المدقق في بداية عملية التدقيق. في هذه الحالة، فإن المدقق يستعمل أفضل المعلومات المتوفرة في ذلك الوقت. ويمكن استخدام ميزان المراجعة المتعلق بالسنة الحالية، إذا كان متوفراً. غالباً ما يكون الحصول على تقدير للإيراد للفترة الحالية أسرع من الحصول على تقدير للربح (أو للخسارة) أو إجمالي الميزانية العمومية. إحدى طرق التقرير الأولي للأهمية النسبية هي حساب الأهمية النسبية على أساس السنوات السابقة التي تم تدقيق بياناتها المالية والتي عدلت بسبب ظروف معروفة ذات علاقة بالسنة موضع التدقيق.

44. إن تقييم الأهمية النسبية على أساس النسبة المئوية من الربح قبل الضريبة قد لا يكون صحيحاً عندما تكون المنشأة في أوقية من نقطة التعادل والتي قد تعطي مستوى منخفض وغير مناسب للأهمية النسبية، مما يؤدي إلى إجراءات تدقيقية مكثفة وغير ضرورية. في مثل هذه الحالات، فإن المدقق قد يطبق أسلوب النسبة، على سبيل المثال، على أساس الإيراد أو إجمالي الميزانية العمومية. بدلاً من ذلك، يمكن تقييم الأهمية النسبية مع الأخذ بعين الاعتبار مستويات التقييم للأهمية النسبية في السنوات السابقة ومستويات الربح الطبيعية. بالإضافة إلى اعتبار الأهمية النسبية على أساس البيانات المالية بشكل عام، فإن المدقق يأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية على أساس أرصدة الحسابات الفردية، مجموعات المعاملات التجارية والافصاحات.

تقدير الأهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات التدقيق

45. مهما كانت الأسس المستخدمة لتقييم الأهمية النسبية لأغراض تخطيط عملية التدقيق، فإن المدقق يعيد تقدير الأهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات التدقيق. إعادة التقييم هذه تأخذ بالحسبان الطبعة النهائية لمسودة البيانات المالية، وإدراج كل التعديلات المتفق عليها والمعلومات التي تم الحصول عليها خلال فترة التدقيق.

46. مع أن الأهمية النسبية في مرحلة إصدار التقارير يتم اعتبارها من منظور كمي، إلا أنه لا يوجد قيمة واحدة واضحة ولكن نطاق (حدود) من القيم التي يقوم المدقق بممارسة حكمه المهني ضمنها. المبالغ التي فوق الحد الأعلى من النطاق (الحد) يمكن أن تعتبر مهمة نسبياً، وتلك التي تحت الحد الأدنى من النطاق (الحد) قد لا تعتبر مهمة نسبياً. مع ذلك فإن أي منهما قد يتغير بسبب تطبيق اعتبارات نوعية.

47. إضافة إلى ذلك، بالرغم من أن التخطيط يمكن أن يكون مستنداً على تقييم الأهمية النسبية من منظور كمي، إلا أن رأي المدقق لا يأخذ بالحسبان المبلغ فقط ولكن أيضاً طبيعة الأخطاء الغير معدلة في البيانات المالية.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 : «تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية»

المخاطر الملازمة

48. في تدقيق المنشأة الصغيرة، عادة ما تقدر أو تعتبر مخاطر الرقابة عالية، على الأقل لبعض التأكيدات المحددة في البيانات المالية. تقدير المخاطر الملازمة لتلك التأكيدات يأخذ أهمية خاصة، حيث أن لها تأثير مباشر على مدى الإجراءات الجوهرية. هنالك صعوبات في تقدير المخاطر الملازمة للمنشأة الصغيرة، مثلاً، قد تزيد الخطورة نتيجة تركيز الملكية و الرقابة بيد المدير/المالك. إلا أن تقدير المدقق للمخاطر الملازمة للمنشأة الصغيرة يعتمد على الخصائص المتعلقة أساساً بهذه المنشأة. إن التقدير الحذر للمخاطر الملازمة للتأكيدات المهمة في البيانات المالية، بدلاً من الافتراض أن هذه المخاطر عالية، من الممكن أن يساعد المدقق القيام بعملية تدقيق كفؤة وفعالة.

مخاطر الرقابة

49. يعتبر فهم بيئة الرقابة أساساً لفهم مخاطر الرقابة. يأخذ المدقق بالاعتبار التأثير العام للمدير/المالك و أية أشخاص أساسيين. مثلاً، يأخذ المدقق بالاعتبار فيما إذا كان المدير/المالك يظهر وعي رقابي إيجابي و يأخذ بالاعتبار المدى الذي يتدخل المدير/المالك و الأشخاص الأساسيين الآخرون بالعملية التشغيلية اليومية.

50. بعد الحصول على فهم للنظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلي، يقوم المدقق بعمل تقييم أولي لمخاطر الرقابة، على مستوى التأكيدات، لكل رصيد حساب مهم نسبياً أو مجموعة من المعاملات التجارية المهمة نسبياً. يمكن تقليص الإجراءات الجوهرية إذا ما كان الاعتماد على هذه الأنظمة الرقابية، بعد التحقق منها واختبارها، مضموناً. على أية حال، فالعديد من أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة الكبيرة ليست قابلة للتطبيق من ناحية عملية في المنشآت الصغيرة، و نتيجة لذلك فقد لا يكون من الممكن الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية لاكتشاف الاحتيال و الخطأ. مثلاً، فصل المهام كإجراء رقابي يمكن أن يكون محدوداً جداً في المنشآت الصغيرة لأن الإجراءات المحاسبية قد يتم إنجازها من قبل عدد قليل من الأشخاص الذين تكون لديهم مسؤوليات تتعلق بالحيازة والتشغيل. وبالمثل، عند وجود عدد قليل من الموظفين قد لا يكون ممكناً وضع نظام فحص مستقل لأعمالهم.

51. إن عدم وجود فصل في المهام بشكل كافٍ بالإضافة إلى خطورة حدوث الخطأ، يمكن في بعض الأحوال، الحد منها باستخدام إجراءات رقابية أخرى مثل ممارسة إجراءات إشرافية قوية من قبل المدير المالك بما يشمل ذلك من معرفة شخصية مباشرة بطبيعة عمل المنشأة والتدخل في المعاملات التجارية. على أية حال، فهذه (لوحدها) قد تسبب مخاطر أخرى مثل احتمال تجاوز الإدارة لإجراءات الرقابة وقيامها بالاحتيال. وتشمل الصعوبات الخاصة احتمال تخفيض الدخل عن طريق عدم التسجيل أو الخطأ في تسجيل المبيعات. وفي الظروف التي يكون فيها الفصل في المهام محدوداً وهناك نقص في الأدلة التي تثبت وجود إجراءات إشرافية، فإن أدلة الإثبات الضرورية لدعم رأي المدقق حول البيانات المالية قد يلزم الحصول عليها من خلال القيام بالإجراءات الجوهرية.

52. قد يقرر مدقق المنشأة الصغيرة، استناداً على فهمه للنظام المحاسبية و بيئة الرقابة، أن يعتبر مخاطر الرقابة مرتفعة بدون التخطيط أو أداء أي إجراءات مفصلة (مثل اختبارات فحص الرقابة) لدعم ذلك التقدير. حتى عندما يظهر أن تكون رقابة فعالة فقد يكون أكثر كفاءة للمدقق بأن يقيد عمليات التدقيق بالإجراءات الجوهرية.

53. يبقى المدقق إدارة المنشأة في صورة مواطن الضعف الهامة في النظام والمحاسبية و نظام الرقابة الداخلي والتي استرعت انتباه المدقق. والتوصيات بالتحسين قد تتم أيضاً في هذا الاتصال. مثل هذه التوصيات تكون ذات قيمة خاصة لتطوير أنظمة المحاسبية و الرقابة الداخلية للمنشأة الصغيرة.

مخاطر الاكتشاف

54. يستخدم المدقق التقدير لمخاطر الرقابة و الملازمة لتحديد الإجراءات الجوهرية للوصول إلى أدلة التدقيق الكافية لتقليل مخاطر الاكتشاف، وبالتالي مخاطر التدقيق، إلى المستوى المقبول. في بعض المنشآت الصغيرة،

كتلك التي معظم عملياتها تتم بالنقد وليس لها نموذج طبيعي للتكلفة أو الربح الاجمالي، فإن الأدلة المتوفرة قد لا تكون ملائمة لدعم رأي غير متحفظ حول البيانات المالية.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 401 : «التدقيق في بيئة أنظمة معلومات محوسبة»

55. إن الوجود المتزايد للأنظمة المحاسبية المحوسبة والقادرة على تلبية كل من الظروف التشغيلية والاقتصادية حتى لأصغر المنشآت حجماً، تؤثر على عملية تدقيق هذه المنشآت. عادة ما يتم تطبيق الأنظمة المحاسبية المحوسبة باستخدام الحواسيب الشخصية. البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1001، «بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب - الحاسبات الشخصية المستقلة» يعطي إرشادات إضافية حول الاعتبارات الخاصة لمثل هذه البيئة.

56. من المرجح للمنشآت الصغيرة استعمال أجهزة وبرامج أقل تعقيداً من تلك التي تستخدمها المنشآت الكبيرة (غالبا «يتم شرائها كرزمة» أكثر من تطويرها «في الداخل»). وعلى الرغم من هذا، فإن لدى المدقق معرفة كافية بأنظمة المعلومات المحوسبة لتخطيط، مباشرة، إشراف، ومراجعة العمل الذي تم القيام به. قد يأخذ المدقق بعين الاعتبار فيما إذا كان هنالك حاجة لمهارات متخصصة للتدقيق.

57. بسبب محدودية الفصل في المهام، فإن استخدام الحواسيب في المنشآت الصغيرة قد يكون لها الأثر في زيادة مخاطر الرقابة. مثلاً، يكون المستخدمون عادة قادرون على القيام بعمليتين أو أكثر من العمليات التالية في النظام المحاسبي.

- البدء و المصادقة على وثيقة المصدر.
- إدخال البيانات في النظام.
- تشغيل الحاسوب.
- تغيير البرامج و ملفات البيانات.
- استخدام أو نشر البيانات الصادرة، و
- تحديث نظام التشغيل.

58. إن استخدام أنظمة المعلومات المحوسبة في المنشآت الصغيرة قد يساعد المدقق على الحصول على تأكيد حول دقة وصحة السجلات المحاسبية بتقليل مخاطر الرقابة. وتكون أنظمة المعلومات المحوسبة منظمة بشكل أفضل، أقل اعتماداً على مهارات المستخدمين، وهناك احتمال أقل لإمكانية احتكارها مقارنة مع الأنظمة الغير محوسبة. كذلك امكانية حصول المدقق على تقارير ومعلومات أخرى ذات علاقة تكون أفضل. تسهل أنظمة المعلومات المحوسبة الجيدة من نظام القيد المزدوج والتسويات بين الحسابات الفرعية والحسابات الرئيسية. كذلك استخراج التقارير وعمل التسويات البنكية يكون أكثر فعالية، كما أن توفر التقارير والعلوم الأخرى للمدققين يكون أفضل. إن التأكيد الذي يتم الحصول عليه من هذه الميزات، مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تقييمها واختبارها بشكل مناسب، قد تسمح للمدقق بتقليل حجم الإجراءات الجوهرية للمعاملات وأرصدة الحسابات.

59. القواعد العامة المبينة في البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1009 «طرق التدقيق باستخدام الحاسوب» هي أيضاً قابلة للتطبيق في بيئة المنشأة الصغيرة التي تستخدم الحاسوب و تعطي إرشادات إضافية حول الاعتبارات الخاصة في مثل هذه المنشأة. على أية حال، ففي العديد من الحالات عند معالجة مقدار قليل من المعلومات، فإن الأساليب اليدوية قد تكون أكثر فعالية من ناحية التكلفة.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 500: «أدلة الإثبات»

60. يوضح المعيار رقم 500 بأنه يمكن الحصول على أدلة الإثبات بطرق عديدة، من ضمنها خليط مناسب من اختبارات الرقابة و الإجراءات الجوهرية، إلا أنه في بعض الأحوال يمكن الحصول على جميع الأدلة من

- الإجراءات الجوهرية. أفضل مثال على هذه الظروف هو عندما تكون إجراءات فصل المهام محدودة والإجراءات الإشرافية في تناقص، كما هو الحال في العديد من المنشآت الصغيرة.
61. في التدقيق للمنشآت الصغيرة، هنالك مشاكل معينة في الحصول على أدلة إثبات لدعم التأكيدات المتعلقة بالاكتمال. و هنالك سببان رئيسيان لذلك:
- يشغل المدير/المالك منصباً مسيطراً وقد يكون لديه القدرة على عدم تسجيل بعض المعاملات التجارية، و
 - قد لا يكون للمنشأة إجراءات رقابة داخلية و التي تعطي أدلة إثبات موثقة بأن جميع المعاملات التجارية قد تم تسجيلها فعلاً.
62. يخطط المدقق ويمارس عملية التدقيق باستخدام أسلوب الشك المهني. وفي ظل غياب أدلة تثبت العكس، فإن على المدقق قبول إقرارات الإدارة على أنها صادقة و السجلات على أنها حقيقية.
63. لا يحتاج مدقق المنشأة الصغيرة للافتراض بأن أنظمة الرقابة المتعلقة باكتمال مجتمعات مهمة مثل الإيرادات هي محدودة. العديد من المنشآت الصغيرة لديها أحد أشكال النظام الرقمي للرقابة على إرسال البضاعة أو تزويد الخدمات. و عند وجود مثل هذا النظام الذي يضمن اكتمال السجلات المحاسبية، يمكن للمدقق الحصول على أدلة إثبات حول تشغيله، عن طريق اختبارات الرقابة، للمساعدة في التقرير فيما إذا كان من الممكن تقدير مخاطر الرقابة بأقل من مستوى مرتفع لتبرير أي تخفيض في الإجراءات الجوهرية.
64. عندما لا يكون هنالك نظام رقابة داخلي ذا علاقة بالتأكدات، قد يتمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية من الإجراءات الجوهرية لوحدها. مثل هذه الإجراءات قد تتضمن التالية:
- مقارنة المبالغ المسجلة في البيانات المالية مع الكميات المحتسبة على أساس وثائق منفصلة، مثلاً، البضائع الموثقة في سجلات المخازن قد تظهر الإيراد من المبيعات، كذلك جداول العمل وسجلات الوقت للموظفين قد تعطي فكرة عن الأتعاب التي تم تحصيلها من العملاء.
 - التسوية بين مجموع الكميات التي تم شراؤها وتلك المباعة.
 - إجراءات تحليلية.
 - تأييدات خارجية، و
 - مراجعة المعاملات التجارية بعد تاريخ الميزانية العمومية.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 : «الإجراءات التحليلية»

الإجراءات التحليلية في التخطيط لعملية التدقيق

65. يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق. قد تكون طبيعة ومدى الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للتدقيق للمنشآت الصغيرة محدودة بتوقيت معالجة المعاملات التجارية من قبل المنشأة الصغيرة وعدم وجود معلومات مالية موثوقة في ذلك الوقت. قد لا يكون للمنشآت الصغيرة معلومات مالية شهرية أو مرحلية التي يمكن استخدامها في الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط. قد يقوم المدقق، كبديل، بإدارة مراجعة مختصرة لدفتر الاستاذ العام أو أي سجلات محاسبية أخرى التي يمكن توفيرها بسرعة. في العديد من الحالات، قد لا يكون هناك معلومات موثوقة يمكن استخدامها لهذا الغرض، وقد يحصل المدقق على هذه المعلومات المطلوبة عن طريق المناقشة مع المدير/المالك للمنشأة.

الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية

66. قد تكون الإجراءات التحليلية وسيلة فعالة ومناسبة من حيث التكلفة للحصول على أدلة الإثبات المطلوبة. يقوم المدقق بتقييم الإجراءات الرقابية المتعلقة بتحضير البيانات المستخدمة في الإجراءات الجوهرية. عندما تكون هذه الإجراءات فعالة، سيكون للمدقق ثقة أكبر بالاعتماد على المعلومات، وبالتالي، على نتائج الإجراءات التحليلية.

67. نموذج تنبؤ غير معقد يمكن أحياناً أن يكون فعالاً. مثلاً، عندما توظف المنشأة عدد محدد من الموظفين و براتب ثابت خلال الفترة، سيكون من الطبيعي استخدام هذه المعلومات من المدقق لتقدير إجمالي مصروف الرواتب للفترة بقدر كبير من الدقة، وبالتالي اعطاء دليل اثبات لبند مهم في البيانات المالية وتقليل الحاجة الى ممارسة اجراءات جوهرية على الرواتب. استخدام النسب التحليلية المعروفة (مثل إجمالي الربح في المنشآت التي تعتمد على البيع بالمفرق) يمكن استخدامها بشكل فعال في الإجراءات التحليلية لتزود أدلة لدعم معقولية البنود المسجلة. وقد يكون مدى الإجراءات التحليلية في تدقيق المنشآت الصغيرة محدود بسبب عدم توفر المعلومات التي تعتمد عليها الإجراءات التحليلية.

68. الإجراءات التحليلية التنبؤية يمكنها عادة أن تكون فعالة لاختبار الاكتمال، يمكن تنبؤ النتائج المتحصلة بدرجة معقولة من الدقة والثقة. الاختلاف في النتائج المتوقعة قد يؤدي إلى حذف محتمل لم يتم اكتشافه عن طريق الاجراءات الجوهرية الأخرى.

69. على أية حال، أنواع مختلفة من الإجراءات التحليلية تعطي مستويات مختلفة من التأكيدات. إجراءات تحليلية متعلقة، على سبيل المثال، بالتنبؤات لاجمالي دخل الإيجار لمبنى مقسم إلى شقق، أخذاً بالحسبان معدل الإيجار، عدد الشقق، ومعدل الشغور، قد يكون مصدر مقنع للأدلة ويمكن إلغاء الحاجة لاختبارات أخرى مثل فحص التفاصيل. وبالمقارنة، الحساب ونسبة الهامش الإجمالي كوسيلة لتأكيد الإيراد يمكن أن تكون مصدر دلائل أقل إقناعاً، ولكن يمكن أن تزود تعزيزاً إذا ما تم استخدامه مع طريقة تدقيق أخرى.

الإجراءات التحليلية كجزء من المراجعة العامة

70. إن الإجراءات التحليلية التي يتم أداؤها عادة في هذه الفترة من التدقيق أقرب ما تكون لتلك التي قد يتم استخدامها في مرحلة التخطيط للتدقيق. وهذه المراحل تتضمن التالية:

- مقارنة البيانات المالية للسنة الحالية مع السنوات السابقة.
- مقارنة البيانات المالية لأي موازنات، تنبؤات، أو توقعات إدارية.
- مراجعة النسب التحليلية الأساسية للبيانات المالية.
- الأخذ بعين الاعتبار فيما كانت كفاءة البيانات المالية تعكس أية تغيرات في المنشأة يكون المدقق على علم بها.
- الاستفسار عن الميزات غير الموضحة أو غير المتوقعة في البيانات المالية.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 530 : «عينات التدقيق واجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى»

71. هنالك طرق عديدة لانتقاء بنود للاختبار، اختيار المدقق للطريقة الأنسب سيتم توجيهها عن طريق الاعتبارات للفعالية والكفاءة. الوسائل المتاحة للمدقق هي:

- انتقاء جميع البنود (اختبار 100٪).
- انتقاء بنود معينة، أو
- اختبار عينات.

72. قد يكون من الطبيعي في المجتمعات الصغيرة في المؤسسات صغيرة الحجم اختبار:

- 100٪ من المجتمع، أو
- 100٪ من بعض أجزاء المجتمع، مثلاً، جميع البنود التي تتجاوز مبلغ معين، يتم تطبيق الإجراءات التحليلية على أرصدة المجتمع، إذا كانت مهمة نسبياً.

73. إذا لم يتم تبني الأساليب أعلاه للحصول على أدلة إثبات، فإن المدقق يقوم باستخدام إجراءات اختبار العينات. وعندما يقرر المدقق استخدام اختبار العينات، فإن جميع المبادئ التابعة تطبق على كل من المنشآت الكبيرة والصغيرة. ويقوم المدقق باختبار أي بند معينة بأي طريقة بحيث يتوقع أن تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 550 : «الأطراف ذات العلاقة»

74. عادة ما يكون هناك معاملات تجارية مهمة بين المنشأة الصغيرة و المدير/المالك، أو بين المنشأة صغيرة و منشآت أخرى ذات علاقة مع المدير/المالك. نادرا ما يكون للمنشأة الصغيرة سياسات معقدة أو متطلبات معينة فيما يتعلق بالمعاملات التجارية مع الأطراف ذات العلاقة. عادة ما تكون المعاملات التجارية مع الأطراف ذات العلاقة معلم طبيعى للعديد من المنشآت التي يتم امتلاكها و إدارتها من قبل فرد واحد أو عائلة. إضافة إلى ذلك، قد لا يتمكن المدير/المالك من فهم تعريف الأطراف ذات العلاقة، خصوصا إذا ما افترضت المعايير المحاسبية بأن هنالك علاقات مرتبطة و أخرى ليست مرتبطة. قد تعطي تأكيدات الإدارة فيما يتعلق باكتمال الإفصاح بعض الايضاحات من قبل المدقق للتعريف التقني للأطراف ذات العلاقة.

75. عادة ما يقوم مدقق المنشآت الصغيرة بإجراءات جوهرية لتحديد الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التجارية مع الأطراف ذات العلاقة. على أية حال، إذا قام المدقق بتقدير مخاطر الإفصاح عن المعاملات التجارية مع الأطراف ذات العلاقة على مستوى منخفض، فإنه لا يكون هناك حاجة لإجراءات جوهرية مكثفة. عادة ما يكون مدقق المنشأة الصغيرة مدققا للمنشآت الأخرى التي تربطها علاقة بالمنشأة الصغيرة، مما قد يساعد في تحديد الأطراف ذات العلاقة.

76. معرفة المدقق العميقة بالمنشأة الصغيرة قد تساعد في التعرف على الأطراف ذات العلاقة، والتي في الكثير من الحالات، تكون مع منشأة يسيطر عليها المدير/المالك. وهذه المعرفة قد تساعد المدقق بتقدير فيما إذا كانت المعاملات التجارية مع الأطراف ذات العلاقة غير مصرح عنها في السجلات المحاسبية.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 560 : «الأحداث اللاحقة»

الأحداث اللاحقة بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق

77. ليس من المعتاد أن يطلب من المنشأة الصغيرة إصدار التقرير بعد فترة قصيرة من نهاية السنة المالية. في العديد من الأحوال فإنه يمر وقت أطول بين نهاية السنة المالية والموافقة أو توقيع البيانات المالية من قبل المدير/المالك في المنشآت الصغيرة، بالمقارنة مع المنشآت الكبيرة. لذلك عادة ما تكون الفترة المغطاة من المدقق للأحداث اللاحقة أطول عند تدقيق المنشآت الصغيرة، مما يسمح لوجود فرصة أكبر لوقوع أحداث لاحقة من الممكن أن تؤثر على البيانات المالية. يتطلب المعيار 560 من المدقق أن يمارس إجراءات تغطي كامل الفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ تقرير المدقق.

78. تعتمد الإجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة للمنشآت الصغيرة التي يقوم بها المدقق على المعلومات المتوفرة وبالتحديد، على مدى صحة السجلات المحاسبية حتى نهاية الفترة. عندما تكون السجلات المحاسبية غير محدثة ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة غير جاهزة، فإن الإجراءات ذات العلاقة قد تأخذ شكل استفسارات من المدير/المالك، تسجيل إجابات المدير/المالك وفحص كشوفات حساب البنك. الفقرة 5 من المعيار 560 تعطي أمثلة على بعض الأحوال التي يكون من الأنسب للمدقق أن يأخذها بعين الاعتبار خلال قيامه بهذه الاستفسارات.

79. اعتمادا على الظروف فإن المدقق قد يأخذ بالحسبان أن كتاب التمثيل يغطي الأحداث اللاحقة. عادة ما يؤرخ كتاب التمثيل بنفس تاريخ تقرير المدقق وذلك لتغطية كل الفترة بعد نهاية السنة المالية.

80. الارشادات المتعلقة بإجراءات المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة (إن وجدت) للفترة بين تاريخ المصادقة على البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق موجودة في هذا البيان ضمن المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 «تقرير المدقق حول البيانات المالية».

الأحداث اللاحقة بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ إصدار البيانات المالية

81. كما هو الحال في العديد من المنشآت الصغيرة، الاجتماع الذي يتم به المصادقة أو التوقيع على البيانات المالية يعقبه مباشرة الاجتماع السنوي للهيئة العامة، هذا الفصل الزمني لا يتطلب اعتبارات تدقيقية منفصلة من قبل المدقق كون الفترة قصيرة جدا.

82. في حالة معرفة المدقق بحدث له تأثير جوهري على البيانات المالية، فعليه دراسة فيما إذا كان هناك حاجة لتعديل البيانات المالية، ويناقش الأمر مع الإدارة ثم يتخذ الإجراءات المناسبة تبعاً للظروف.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 : «الاستمرارية»

83. إن حجم المنشأة يؤثر على إمكانية مقاومة الحالات السلبية. يمكن للمنشأة الصغيرة أن تستجيب بسرعة لاستغلال الفرص ولكن قلة الاحتياطات يحد من قدرتهم على الاستمرار في الأعمال.

84. يتطلب المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 بأن يقوم المدقق بمراعاة كون فرضية الاستمرارية في خطر. فمخاطر العوامل التي لها علاقة خاصة بالمنشأة الصغيرة تتضمن توقف البنك أو أي مقرضين آخرين عن دعم المنشأة، حطوة خسارة عميل أو موظف رئيسي، وخطورة خسارة الحق في العمل تحت ترخيص معين، اسم تجاري أو أي اتفاق قانوني آخر.

85. يعطي المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الإرشاد حول الأدلة التي يجب الحصول عليها عندما تكون أسس فرضية الاستمرارية موضع تساؤل. مثل هذه الأدلة قد تشمل مراجعة للوثائق مثل الموازنة التقديرية وتوقعات التدفق النقدي والأرباح. في التدقيق للمنشآت الصغيرة، لا يتوقع المدقق عادة أن يجد موازنات تقديرية مفصلة أو تقديرات مفصلة تتعلق باعتبارات الاستمرارية. بالرغم من ذلك، فإن المدقق يناقش مع المدير/المالك وضع فرضية الاستمرارية للمنشأة، وبالتحديد تمويل المؤسسة على المدى المتوسط والبعيد. يأخذ المدقق بعين الاعتبار هذه النقاشات في ضوء إجمالي التوثيق ومعرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة. يأخذ المدقق بعين الاعتبار الحاجة للحصول على إقرارات الإدارة بشكل مكتوب.

86. إذا كانت المنشأة الصغير تمول بشكل كبير عن طريق القروض من المدير/المالك فمن الضروري عدم سحب هذه الأموال. على سبيل المثال، فإن استمرارية المنشأة الصغيرة في ظل ظروف اقتصادية صعبة قد تكون معتمدة على القروض من المدير/المالك بالتعاون مع البنوك أو المؤسسات الاقراضية الأخرى. في مثل هذه الحالات يقوم المدقق بفحص للأدلة الموثقة المتعلقة بترتيبات القروض. عندما تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير/المالك، يأخذ المدقق بعين الاعتبار قدرة المدير/المالك على أداء الواجبات في ظل الترتيبات بالإضافة إلى ذلك قد يقوم المدقق بطلب كتاب خطي يؤكد نوايا وفهم المدير/المالك.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 580 : «إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل)»

87. الفقرة 6 من المعيار 580 للتدقيق تنص على أنه عندما تكون الإقرارات متعلقة بأوضاع لها تأثيرات جوهرية على البيانات المالية، فعلى المدقق:

- أ- البحث عن أدلة إثبات من مصادر داخل أو خارج المنشأة.
 - ب- تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة تبدو معقولة ومتوافقة مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها ومن ضمنها الإقرارات الأخرى.
 - ج- دراسة فيما إذا كان من المتوقع من الأفراد صانعي الإقرارات يمكن أن يكونوا ملمين بالأمور التفصيلية.
88. الفقرة 7 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 580 تنص على أنه لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلاً عن أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المدقق الحصول عليها. وإذا لم يكن بالامكان الحصول على مثل هذه الأدلة فإن هذا سيشكل تحديداً لنطاق التدقيق وأن المدقق سيدرس إمكانية استبعاد التقرير. على أية حال في بعض الحالات قد يكون إقرار الإدارة هو الدليل الوحيد الذي يتوقع المدقق الحصول عليه.

89. في ضوء خواص المنشآت الصغيرة، قد يرى المدقق أن من المناسب الحصول على إقرارات خطية من الإدارة حول دقة واكتمال السجلات المحاسبية والبيانات المالية (مثلاً تم تسجيل جميع الإيرادات). مثل هذه الإقرارات، لوحدها، لا تعطي أدلة إثبات كافية. يقوم المدقق بتقدير الإقرارات مع الأخذ بعين الاعتبار نتائج إجراءات تدقيقية أخرى ذات علاقة، إن معرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة ومديرها/مالكها، مع اعتبار الظروف الخاصة،

فانه من الطبيعي التوقع الحصول على أدلة إثبات أخرى. ان احتمالية حدوث سوء تفاهم بين المدقق والمدير / المالك تقل عندما يتم تأكيد الاقرارات الشفهية المقدمة من قبل المدير / المالك بشكل مكتوب.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 : «تقرير المدقق حول البيانات المالية»

90. إن الهدف من أي عملية تدقيق هو حصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة تمكنه من التعبير عن رأيه حول البيانات المالية. في العديد من الحالات يمكن للمدقق التعبير عن رأي متحفظ حول القوائم المالية للمنشآت الصغيرة. إلا أنه، قد يكون هناك حالات تتطلب تعديل تقرير المدقق.

تحديدات النطاق

91. في حالة عدم قدره المدقق تصميم أو تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول اكتمال السجلات المحاسبية، فإن هذا يحد من نطاق عمل المدقق. هذا الحد يؤدي إلى تعديل في رأي المدقق أو، في الأحوال التي يكون التأثير المحتمل للحد فيها مهم جداً لدرجة أن المدقق لا يكون قادراً على إبداء رأي حول البيانات المالية، تؤدي إلى عدم القدرة على إبداء رأي.

92. الفقرات التوضيحية التالية يمكن استخدامها لهذا الغرض.

ومثال على الفقرات لتقرير مدقق متحفظ عندما يكون اكتمال سجلات المحاسبة غير مثبت -تحديدات النطاق لا تمنع المدقق من التعبير عن رأيه.

المبيعات المسجلة للشركة تشمل مبلغ (س) من المبيعات النقدية . لم يكن هناك نظام رقابي على هذه المبيعات والذي يمكننا الاعتماد عليه لأغراض تدقيقنا ولم يكن هناك إجراءات تدقيقية مرضية والتي كان بإمكاننا القيام بها للحصول على تأكيد معقول بأن جميع المبيعات النقدية قد تم تسجيلها.

حسب رأينا وعدا تأثير مثل هذه التعديلات، إن وجدت والتي تعتبر ضرورية لو إستطعنا الوصول إلى قناعه مرضيه فيما يتعلق باكتمال ودقة السجلات المحاسبية فيما يتعلق بالمبيعات، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في .. ونتيجة نشاطها تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ وفقاً لـ (والتزاماً ب...).

مثال على الفقرات لتقرير مدقق «عدم إبداء الرأي» عندما يكون اكتمال السجلات المحاسبية غير مثبت - قيود على النطاق مهمة جداً تجعل المدقق غير قادر على إبداء رأي.

مبيعات الشركة تمت كلها على أساس النقد. لم يكن هناك أي نظام رقابي على مثل هذه المبيعات يمكن أن نعتمد عليه لغرض تدقيقنا ولم يكن هناك إجراءات تدقيق مرضية يمكننا القيام بها للحصول على تأكيد معقول بأن جميع المبيعات النقدية قد تم تسجيلها بالشكل السليم.

بسبب أهمية المسألة التي تمت مناقشتها في الفقرة السابقة، فإننا لا نبدي رأياً حول البيانات المالية.

توقيع وتاريخ تقرير المدقق

93. يقوم المدقق بتأريخ تقرير التدقيق بتاريخ انتهاء عملية التدقيق. ويجب أن لا يكون هذا التاريخ أبكر من تاريخ مصادقة أو توقيع المدير/المالك على البيانات المالية. المصادقة قد تكون على شكل اقرارات الادارة. عند تدقيق المنشآت الصغيرة، لأسباب عملية، قد يقوم المدقق بالتوقيع على التقرير في تاريخ بعد التاريخ الذي يقوم به المدير/المالك بالمصادقة أو التوقيع على البيانات المالية. إن التخطيط المسبق من المدقق، والمناقشة مع الإدارة حول إجراءاتهم لإنهاء العمل على البيانات المالية عادة ما يمنع ظهور مثل هذه الحالات. عندما لا يكون بالامكان تجنب ذلك، هناك احتمال لحدوث بعض الأحداث خلال الفترة بين التاريخين والتي من الممكن أن تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية. لذلك، يقوم المدقق بعمل الاجراءات التالية حسبما يراه مناسباً:

أ- الحصول على تأكيد، في ذلك التاريخ اللاحق، بأن المدير/المالك يعترف بمسؤوليته عن البيانات المالية أو البنود الظاهرة في ذلك الوقت، و

ب- التأكد من أن إجراءاته لمراجعة الأحداث اللاحقة تغطي الفترة حتى ذلك التاريخ.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 720: «معلومات أخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة»

94. يقوم المدقق بقراءة المعلومات الأخرى لتحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية المدققة. أمثلة على «المعلومات الأخرى» التي تكون موجودة عادة مع البيانات المالية للمنشأة الصغيرة هي قائمة مفصلة بالإيرادات والمصروفات، والتي يتم أرفاقها عادة مع البيانات المالية المدققة لأغراض ضريبة الدخل، والتقرير الإداري.

تقديم خدمات محاسبية للمنشأة الصغيرة التي يتم تدقيقها

95. يتناسب هذا الجزء مع المناطق التي يسمح فيها قانونياً ومهنيًا للمدققين بتزويد خدمات محاسبية لعملاء التدقيق.

96. في بعض المناطق، يسمح للمدققين بإعطاء خدمات محاسبية أخرى لعملائهم الذين يقدمون لهم خدمة التدقيق. عادة ما يحتاج المدير/ المالك للمنشأة الصغيرة للمساعدة في إعداد البيانات المالية، وخدمات محاسبية أخرى وقد يطلب مثل هذه المساعد من المدقق.

97. من الأمثلة على الخدمات المحاسبية التي قد يكلف المدقق بأدائها قد تشمل ما يلي:

- المساعدة في مسك السجلات المحاسبية.
- النصح في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية.
- المساعدة في إعداد البيانات المالية.

98. في تأدية الخدمات المحاسبية، قد يحصل المدقق على معلومات مفيدة عن أهداف المنشأة والمدير/ المالك وأسلوب الإدارة، قد يطلب المدقق معرفة عميقة عن المنشأة، والتي تساعد في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق. على الرغم من ذلك، فإن المساعدة المزودة للمنشأة لا تعفي المدقق من الحصول على دليل اثبات كافي ومناسب.

اعتبارات أخلاقية

99. يبقى المدقق في باله المتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية عند تشكيل وإبداء الرأي حول البيانات المالية وممارسة العناية المهنية للتأكد بأن العلاقة مع المنشأة لا تؤثر على قدرة المدقق على إبداء رأي سليم حول البيانات المالية.

100. الفقرة 5.8 من مجموعة المتطلبات الأخلاقية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القابل للتطبيق على المحاسبين المهنيين المزاويلن للمهنة يسمح بتقديم خدمات أخرى ولكن ينص على أن: «عندما يقوم المحاسب المهني المزاوول للمهنة، بالإضافة الى قيامه بعملية التدقيق أو أي مهمة أخرى تتطلب إصدار تقرير، بتقديم خدمات أخرى للعميل، يجب توخي الحذر بعدم القيام بوظائف الإدارة أو أخذ قرارات بالنيابة عن الإدارة، تبقى مسؤولية هذه الأمور على عاتق الإدارة».

101. التعليق على الفقرة 5.8 تنص على أن تقديم الخدمات الأخرى لا تعني أن المحاسب المهني لا يمكن أن يكون مستقلاً. ولكن فيما يتعلق بإعداد السجلات المحاسبية فإن التعليق يزود بنصائح إضافية كما يلي:

«إعداد السجلات المحاسبية هي خدمة تطلب عادةً من المحاسبين المهنيين المزاويلن للمهنة، خصوصاً من المنشآت الصغيرة، والذين لا تكون أعمالهم كبيرة لدرجة توظيف موظفي رقابة داخلية ... في جميع الحالات التي تتطلب الاستقلالية والتي يكون فيها المحاسب المهني المزاوول للمهنة معني بإعداد السجلات المحاسبية للعملاء، يجب ملاحظة المتطلبات التالية:

أ- يجب أن لا يكون للمحاسب المهني المزاوول للمهنة أي علاقة أو تركيبة علاقات مع العميل أو أي تضارب في المصالح الذي قد يقلل من الموضوعية والاستقلالية.

- ب- على العميل تحمل مسؤولية البيانات المالية.
- ج- يجب أن لا يحل المحاسب المهني المزاوِل للمهنة محل الموظفين أو الإدارة في إدارة عمليات المنشأة.
- د- من الأفضل ألا يشارك الموظفون الذين عملوا على إعداد السجلات المحاسبية في فحص تلك السجلات.
- إن حقيقة قيام المحاسب المهني المزاوِل للمهنة بتحضير سجلات محاسبية معينة لا يمنع الحاجة للقيام بإجراءات تدقيقية كافية.

التعليق على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تقديم المدقق أيضاً خدمات محاسبية للمنشأة الصغيرة

عندما يقوم المدقق بتزويد خدمات محاسبية للمنشأة صغيرة، فإن الأمور الإضافية الأخرى قد تكون ذات علاقة فيما يتعلق بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق من قبل المدقق.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 210 : «شروط التكليف بالتدقيق»

102. عندما يساعد المدقق في إعداد البيانات المالية، فإن المدير/المالك قد لا يكون على علم كامل بمسؤولياته القانونية أو بمسؤوليات المدقق. قد لا يقدر المدير/المالك فكرة أن إعداد البيانات المالية تقع على عاتقه أو أن تدقيق البيانات المالية هو مختلف من ناحية قانونية خدمات محاسبية أخرى يقدمها المدقق. أحد أسباب كتاب التكليف بالتعيين هو تفادي مثل هذا سوء الفهم.
103. تنص الفقرة 3 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 210 بأن المدقق قد يتفق على شروط تكليف لخدمات أخرى عن طريق كتاب تكليف منفصل، ولكن ليس هناك حاجة لكتاب تكليف منفصل، في حالة المنشأة الصغيرة قد يوجد أسباب خاصة تجعل كتاب واحد مناسباً أكثر.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 : «التوثيق»

104. عندما يزود المدقق خدمات محاسبية لمنشأة صغيرة، مثل هذه الخدمات هي ليست أعمال تدقيق ولذلك لا يتطلب تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 عادةً، مثلاً، توثيق العمل الذي تم عند المساعدة في إعداد البيانات المالية.
105. الاعتبار عند تأسيس سياسة الاحتفاظ بأوراق العمل لمنشأة صغيرة هو أن المدير/المالك عادة ما يطلب نسخة من أوراق العمل المحتوية على معلومات محاسبية للمساعدة في إدارة المنشأة. الفقرة 14 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 تنص على أن أوراق العمل هي ملك للمدقق. على الرغم من أن أجزاء من، أو ملخصات من، أوراق العمل يمكن إعطاؤها للمنشأة حسب ما يراه المدقق مناسباً، إلا أنها لا تعتبر بديلاً عن السجلات المحاسبية للمنشأة. قد يكون مفيداً ذكر هذه المتطلبات حول السجلات المحاسبية في كتاب التكليف بالتعيين.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 : «الاحتيال والخطأ»

106. قد يحصل المدقق على معرفة عن المركز المالي الشخصي للمدير/المالك وطريقة معيشته من خلال التزود بخدمات أخرى للمنشأة أو للمدير/المالك. هذه المعرفة قد تزيد من كفاءة تقديرات المدقق للمخاطر الملازمة للاحتيال. إن الطلب غير المبرر لإعداد البيانات المالية وإنهاء عملية التدقيق خلال فترة زمنية قصيرة وغير معقولة قد يكون مؤشراً أن هناك ازدياداً في مخاطر حدوث الاحتيال أو الخطأ.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 250 : «مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية»

107. معظم المنشآت تخضع مباشرة للمتطلبات المرتبطة مباشرة بتحضير البيانات المالية بما في ذلك تشريعات الشركات ذات العلاقة. خبرة المدقق المحاسبية بما يتعلق بالتشريعات التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية تساعد المدير/المالك على التأكد أنه تم مراعاة الالتزامات ذات الصلة.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 : «التخطيط»

108. عندما يساعد المدقق في إعداد البيانات المالية فإنه يتطلب مرونة في كفاية خطة التدقيق العامة لتأخذ بعين الاعتبار مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات التي يمكن الحصول عليها نتيجة للقيام بهذه الخدمات. لذلك فإن مدقق المنشأة الصغيرة يخطط ليأخذ في اعتباره المعرفة التي تم الحصول عليها من تأدية الخدمات المحاسبية حتى يتم الحصول على أدلة إثبات منسقة بشكل صحيح وإن كفاءة العمل والتكلفة تكون أكيدة.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 : «تقدير المخاطر والرقابة الداخلية»

109. عند تأدية الخدمات المحاسبية، فإن المدقق يحصل على فهم للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية. هذا قد يدل على أن هناك إجراءات رقابية محددة قد يرغب المدقق بتقييمها واختبارها، والتي قد تؤثر بالمقابل على طبيعة، توقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة من عملية التدقيق .

المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 : «أدلة الإثبات»

110. عند قيام مدقق منشأة صغيرة بتقديم خدمات محاسبية يطبق الحكم المهني لاعتبار فيما إذا كانت الخدمات الأخرى المقدمة تؤدي إلى تخفيض عمل التدقيق اللازم لدعم رأي المدقق. نادرا ما تقدم الخدمات المحاسبية وقد لا تقدم أي دليل تدقيقي مطلوب من المدقق، على وجه الخصوص لا تقدم الخدمات المحاسبية أكثر من بعض الأدلة الضرورية الخاصة باكتمال المجتمع، أو بالقيمة التي تحتسب بها البنود في البيانات المالية. مع ذلك فإنه عادة يمكن الحصول على أدلة التدقيق في نفس الوقت الذي ينفذ فيه العمل المحاسبي عادة ما يلزم عمل تدقيقي عند استرداد الديون، التقييم والملكية للمخزون للمنشأة قيمة الأصول الثابتة والاستثمارات والانتهاج من الدائنين.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 : «الإجراءات التحليلية»

111. عند تكليف المدقق للقيام بخدمات محاسبية للمنشآت الصغيرة، فإن الإجراءات التحليلية المطبقة في مرحلة التخطيط من عملية التدقيق تعتبر أكثر فعالية في حالة انجاز بعض الخدمات المحاسبية المطلوب القيام بها وذلك قبل إنهاء المدقق تخطيط التدقيق.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 540 : «تدقيق التقديرات المحاسبية»

112. على الرغم من أن المدير/المالك مسؤول عن تحديد كمية التقدير التي يجب أن تشتمل عليها البيانات المالية، إلا أنه عادة ما يطلب من المدقق المساعدة أو النصح سواء عند إعداد التقديرات المحاسبية في نفس الوقت يقوم المدقق بجمع أدلة إثبات ملائمة لتلبي متطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم 540، مع ذلك فإن المساعدة في هذه العملية لا يعفي المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص معقولية وملائمة الفرضيات المستخدمة للوصول إلى التقديرات.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 550 : «الأطراف ذات العلاقة»

113. عند تقدير مخاطر عمليات غير مفصح عنها للأطراف ذات العلاقة ، يأخذ المدقق بالحسبان أية أمور لأطراف ذات العلاقة قد تنشأ عند تقديمه بالمساعدة في أمور كالتالية:

- أ- مسك السجلات المحاسبية.
- ب- إعداد البيانات المالية (بالأخص أي إفصاح قانوني متطلب يتعلق بالقروض أو أي عمليات أخرى مع مدراء و أشخاص ذوي صلة).
- ج- قضايا ضريبة شخصية أو متعلقة بالمنشأة.
- د- إعداد ومراجعة حسابات المدير المالك الحالية.

114. هذا بالإضافة الى المعلومات المأخوذة من خلال النقاش مع المدير/المالك، تساعد في تقدير المخاطر في هذا المجال وتقدم أساس معقول لتقييم الخطر بمنخفض.

115. هذه المساعدة والعلاقة القريبة بين المدقق والمدير/المالك قد تساعد في تحديد الأطراف ذات العلاقة والتي في الكثير من الحالات تكون مع منشآت تدار عن طريق المدير/المالك.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 : «الاستمرارية»

116. في بعض المنشآت الصغيرة فقد يتم الطلب من المدقق يساعده المدير/المالك في تقدير الاستمرارية وأحياناً في تحضير أي موازنة ضرورية أو توقعات ضرورية. في جميع الأحوال يبقى المدير/المالك هو المسؤول عن تقدير الاستمرارية لأي معلومات يتم إعدادها (حتى لو ساعد المدقق في تجميعها ومعقولة الافتراض التي تقوم على أساسه). في مثل هذه الظروف يتم المدقق بأخذ خطوات مناسبة للحصول على موافقة المدير/المالك وإعلامه بمسؤولياته.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 580: «إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل)»

117. في تدقيق المنشأة الصغيرة من الضروري بالتحديد للمدقق الحصول على كتاب التمثيل الذي بدوره يعلم المدير/المالك بمسؤولياته في عرض البيانات المالية. هذا ضروري بالتحديد عندما يساعد المدقق في إعداد مسودة البيانات المالية لأن الخطر في وظيفة دور المدقق ومسؤولياته بعلاقته بالبيانات المالية قد لم يتم فهمها. و يجعل التمثيل ذات معنى فإن المدقق يدرس توقيع هذه القضايا للإدارة قبل الحصول على التمثيل.

